



Gravità, irreparabilità, inerzia ...

Conflittualismo lessicale, interpretazione letterale e conseguente inapplicabilità della norma

di Luca Mariotti

Dottore commercialista in Firenze

È ormai assodato che vi sia un contesto (quello rappresentato dai vertici politici dell'Amministrazione) nel quale trovano un *habitat* fecondo alcune tendenze che si riproducono nel tempo, uguali a se stesse, indipendentemente dalla maggioranza che ha espresso gli uomini. È questo il mondo nel quale i comunicati stampa sulle cosiddette "cartelle pazze", per esempio, rivelano da anni, insensibili alle svolte politiche del Paese, che la situazione è sotto controllo e che i dati pubblicati dagli organi di stampa allarmistici ed infondati (1). Fuori da questo "Eden" si trovano invece i contribuenti (o chi ne cura gli interessi) e gli uffici periferici, apparentemente in posizione contrapposta, ma in realtà accomunati da un unico interesse: quello di vedere corretti eventuali errori in modo da non disperdere risorse di ogni genere in sterili contese. I rimedi? Molti, apparentemente. Autotutela, tuttora in bilico tra dovere (non solo per il generico riferimento all'art. 97 della Costituzione) e mera facoltà, di nuovo autotutela, in seconda battuta, competente la Direzione regionale; ricorso, col diritto al reintegro delle spese di causa; in attesa di

(1) Si confrontino, a questo proposito, il comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 30 ottobre 2001, in "Il Sole-24 Ore" del 31 ottobre 2001, inserto "Norme e Tributi", con *Del Turco: nessuna cartella pazza* di D. Pesole, in "Il Sole-24 Ore" del 4 novembre 2000 o, ancora, con *Visco: con la riforma alt alle cartelle pazze*, in "Il Sole-24 Ore" dell'8 aprile 2000, oppure con G. Negri, *Visco non condivide l'allarme per le cartelle lunari sbagliate*, in "Il Sole-24 Ore" del 10 febbraio 1999.

sentenza, sospensione della riscossione ottenibile addirittura col doppio binario della via giurisdizionale o amministrativa; e ancora, ricorso al Garante del contribuente per mancata applicazione dell'annullamento preventivo degli atti illegittimi o infondati.

In realtà questa vasta (forse addirittura sovrabbondante) gamma di strumenti risulta molte volte di difficile utilizzo. Per motivi pratici, essenzialmente come la difficoltà di attivare procedure comunque complesse per cifre talvolta non rilevanti o, anche, sul piano temporale, il conflitto fra la lunghezza di molti dei menzionati procedimenti e i sessanta giorni per pagare o ricorrere in presenza dell'atto che notifica il ruolo.

C'è però un altro aspetto: talvolta la terminologia utilizzata in talune delle norme che regolano la materia sembra pensata per casi limite e diviene, così, eccessiva nell'ordinario. Termini come "gravità", "irreparabilità" mal si adattano a questioni meramente patrimoniali; parlare di "inerzia" configura un comportamento limite, difficile da verificare. Si ha dunque che su piano lessicale tale impostazione sottintende una naturale conflittualità tra contribuente e Amministrazione, che come detto, non necessariamente esiste nel caso specifico; ma ancor di più sotto il profilo operativo, tale assolutezza terminologica rende inoperanti le disposizioni e poco efficaci (quando non addirittura inutilizzabili) gli strumenti. È di quest'ultimo aspetto che vorremmo trattare in questa sede, con riferimento a due istituti che, gravati appunto da questa pesantezza terminologica, raramente riescono a spiegare i loro effetti: la procedura cautelare prevista oggi dall'art. 47 della riforma del rito tributario (D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) e l'au-

tutela presso la Direzione regionale regolamentata da ultimo dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

La sospensione della riscossione

Dovessimo datare l'inizio del più volte menzionato periodo emergenziale, in ambito fiscale, degli anni '90 (2), a quanto è dato ricordare, si dovrebbe risalire al D.L. 19 settembre 1992, n. 384, convertito nella L. 14 novembre 1992, n. 438. È il testo che fece parlare Giuseppe Giuliani di "finanza accattona" e di "immorale che diventa morale" (3) con riferimento alle imposte straordinarie, alla revisione della curva Irpef ed alla *minimum tax*. L'ultimo grande testo normativo emanato nel periodo precedente fu così la L. 30 dicembre 1991, n. 413. Curiosamente essa prevede alcune importanti innovazioni che, nate con intento riformatore, hanno finito per subire, in fase attuativa, il cambio dei tempi. È il caso proprio della *minimum tax*, prevista dal comma 4 dell'art. 4 della L. n. 413 per introdurre un meccanismo semplificato di tassazione che sostituisce il regime forfetario, e realizzata poi nel 1992 con i ben noti connotati vessatori. Ed è la storia anche della riforma del contenzioso tributario e della sospensione della riscossione in particolare.

In questo caso l'art. 30 della L. n. 413/1991 detta i criteri della delega al Governo per la riforma del processo tributario: un rito di impostazione privatistica, più strutturato e con maggiori garanzie per il contribuente rispetto al vecchio processo, basato anzitutto su un'assoluta parità delle parti in causa. Con il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 tale delega ha attuazione. Ma, come detto, si risente del cambiamento di clima politico-economico. E arrivano norme come l'art. 46 ["inconcepibile", anche secondo Autori non noti per posizioni estreme (4)] sulla cessata materia del contendere per gli atti annullati dall'Amministrazione a lite già pendente, [criterio completamente inesistente nella delega (5)]. Ed è il caso,

(2) Vd., per esempio, chiedendo scusa per l'autocitazione, L. Mariotti, *Entropia normativa degli anni '90: riflessioni sull'accertamento sintetico delle imposte dirette*, in "il fisco" n. 36/2000, pagg. 11100-11116.

(3) G. Giuliani, *Cronache della legislazione tributaria 1992*, in "Boll. trib." n. 24/1992, pagg. 1889 e seguenti.

(4) F. Gallo, *Sullo stato attuale della riforma del contenzioso tributario*, in "Rassegna Tributaria" n. 1/2000, pagg. 13 e seguenti.

(5) L. 30 dicembre 1991, n. 413.

Art. 30

[comma 1, lettera g)]

1. Il Governo della Repubblica è delegato ad emanare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione

in parte, anche del procedimento cautelare di cui all'art. 47.

In questo ambito la lettera h) del citato art. 30 stabilisce la ... "previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado e con obbligo di fissazione della udienza entro novanta giorni". L'unico requisito previsto è dunque la pendenza del processo. Ma nell'attuazione di tale previsione ne compaiono di nuovi. Uno, letteralmente espresso nel primo periodo dell'art. 47, è la condizione che al ricorrente possa derivare un danno grave ed irreparabile dall'atto impugnato. L'altro, non enunciato nel testo, ma implicito nella "delibazione del merito", è la considerazione, da parte dell'organo giudicante, della fondatezza dell'azione, sia pur limitatamente allo stato degli atti. È il cosiddetto *fumus boni iuris*, valutazione di un probabile esito utile del processo per il ricorrente.

Queste limitazioni configurano un eccesso di delega? Dipende da come la si vuol vedere. Esso non è certo ravvisabile sul piano strettamente letterale, nel senso che il legislatore delegante non ha fissato, se non nel profilo, le modalità ed i criteri per la sospensione. Rispettando queste poche indicazioni, l'attuazione data alla delega sembra legittima. Diversa è tuttavia la questione sul piano logico e della *ratio iuris*. Se la delega prevede una norma di garanzia, l'introduzione di condizioni di accesso alla tutela non può non essere considerata come una forzatura evidente. Lo diviene ancor più considerando la natura del rito voluto dal legislatore del 1991, di netta impostazione processual-civilistica, con riferimento alla quale stridono certamente i criteri mutuati dal rito amministrativo, sottintendenti un "interesse supremo" sempre in

il fisco

della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:

g) adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile; in particolare dovrà essere altresì stabilito quanto segue:

1) previsione di una disciplina uniforme per la proposizione del ricorso nei vari gradi di giurisdizione e della trattazione della controversia in camera di consiglio in mancanza di tempestiva richiesta espressa dell'udienza di discussione;

2) previsione e disciplina dell'intervento e della chiamata in giudizio di soggetti che hanno interesse allo stesso in quanto, insieme al ricorrente, destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso;

3) disciplina della sospensione, dell'interruzione e dell'estinzione del processo, nonché della decadenza dalle impugnazioni, al fine di abbreviare la pendenza del processo in relazione all'inerzia delle parti;

4) disciplina delle comunicazioni e delle notificazioni con la previsione dell'impiego più largo possibile del servizio postale;

5) previsione, quale condizione di ammissibilità dell'appello dell'ufficio, dell'autorizzazione da parte del funzionario dirigente il servizio del contenzioso della direzione regionale delle entrate e delle direzioni compartimentali del territorio e delle dogane; saranno, inoltre, stabiliti criteri e modalità per l'estinzione del giudizio a seguito di rinuncia delle parti.

agguato e una conseguente disparità delle posizioni giuridiche contrapposte.

Ma andiamo oltre e vediamo quando le condizioni per l'accesso al procedimento cautelare si verificano. Pochi dubbi sul *fumus*, nel senso che l'apparente fondatezza delle ragioni della parte sembra del tutto in linea con la delega e con il contesto giurisdizionale nel quale il procedimento (incidentale) è comunque collocato. Altra questione è invece quella del *periculum in mora* ovvero la constatazione del fatto che l'esecuzione della pretesa erariale potrebbe arrecare al ricorrente un danno grave e irreparabile. Chi scrive ha avuto la fortuna di assistere, nel contesto di commissioni di studio professionali, alle lezioni del Prof. Torrighiani (6), nel corso delle quali più volte si è affrontata la questione con una conclusione netta, negativa per il ricorrente, ma che riteniamo ancora inattaccabile: ovvero in ambito patrimoniale (come è quello nel quale si collocano gli atti tributari) il danno grave e irreparabile non si verifica praticamente mai. L'irreparabilità in particolare presuppone che le conseguenze dell'atto siano tali che, una volta verificatesi, non sia possibile ritornare alla situazione iniziale. Ciò evidentemente è lontano dal contesto dei rapporti monetizzabili, ove ogni danno può avere una riduzione in pristino attraverso un reintegro quantificabile. Ci sono, certo, ipotesi estreme: per procurarmi il denaro per estinguere l'obbligazione tributaria nascente dall'atto in contestazione devo vendere un quadro d'autore? Oppure, tale passività rappresenta per me, imprenditore, la differenza tra un pesante indebitamento ed una probabile insolvenza (con conseguenze, sul piano personale, più che economico, difficilmente recuperabili)? Forse in tali frangenti le condizioni richieste potrebbero divenire plausibili. Ma nella quasi totalità dei casi l'interpretazione letterale dell'art. 47 del D.Lgs. n. 542/1992 conduce ad un esito negativo dell'esame.

E in sede giurisprudenziale? Anche qui un'elementare considerazione. I provvedimenti negativi in merito alle richieste di sospensiva, purtroppo, non rilevano granché come precedente, essendo sostanzialmente routinari. Non manca, tuttavia, qualche indicazione in senso opposto. Il danno grave e irreparabile, in tale contesto, è stato ravvisato: 1) con riferimento agli elevati importi in contestazione (7); 2) con riguardo alle modeste condi-

(6) In qualità di Presidente, dal 1995 al 2001, della Commissione di studio su "Accertamento e Contenzioso tributario" dell'Ordine dei Dottori commercialisti di Firenze.

(7) Sent. n. 100 in data 18 maggio 2000 (emessa il 27 aprile 2000) della Comm. trib. prov. di Salerno, Sez. VII - Pres. Barrella, Rel. Della Monica, in banca dati "il fiscovideo".

(8) Ord. n. 15 in data 16 dicembre 1999 (emessa il 17 settembre 1999) della Comm. trib. reg. di Trieste - Pres. Drigani, Rel. D'Amato, in "fiscoonline". Si veda anche: ord. n. 1 del 4 maggio 1996 (emessa il 3 maggio 1996) della Comm. trib. prov. di Bari, Sez. X - Pres. Barchetti, in banca dati "il fiscovideo".

zioni economiche familiari e alla possibilità che, in fase di riscossione coattiva, possa essere aggredita la casa di abitazione del contribuente e della propria famiglia (8); 3) quando "... per far fronte alla pretesa erariale, stante la... situazione di illiquidità... la società ricorrente dovrebbe alienare il patrimonio immobiliare in tempi brevi e comunque tali da non consentire il realizzo del giusto corrispettivo" e "... che qualora ciò si verificasse, anche per l'attuale situazione di stasi del mercato immobiliare, sussiste il concreto rischio di esecuzione esattoriale" (9); 4) in relazione al fatto che "Nelle obbligazioni tributarie ..., il danno irreparabile può riscontrarsi nella differenza (scarto) fra gli interessi passivi che il soggetto dovrà corrispondere a terzi per effetto del ricorso al credito - nell'ipotesi in cui tale ricorso sia necessario per assolvere l'obbligazione tributaria provvisoria in attesa del giudizio ordinario - e gli interessi previsti espressamente dalle singole leggi d'imposta che il legittimato passivo (Amministrazione finanziaria; ente locale) dovrà corrispondergli nel caso in cui esso ricorrente risulti vittorioso nel giudizio ordinario" (10); 5) considerando come l'imposta (di successione) richiesta fosse molto maggiore della somma ricevuta in eredità, nonché soppesando fattori quali l'età dei ricorrenti e le loro condizioni economiche (11); 6) quando è provato che siano in corso gli atti esecutivi in pendenza di procedura di fallimento a carico del ricorrente (12).

Come si vede l'interpretazione è stata talvolta estremamente ampia. Talmente varia che è difficile ravvisarvi anche un solo criterio comune ed unificante per la nozione di "danno grave e irreparabile".

Alcuni principi logicamente coerenti emergono invece dalla dottrina più raffinata. C'è chi, mutuando dalla giurisprudenza amministrativa, identifica nel rapporto tra entità della somma e condizioni personali del soggetto la valutazione del danno possibile, non considerando l'irreparabilità in senso letterale, potendosi così riferire il danno (ai fini della sua valutazione) al solo predetto rapporto (13). Chi vede i due requisiti previsti dal-

(9) Ord. n. 1 in data 10 gennaio 1997 della Comm. trib. prov. di Firenze, Sez. XVII - Pres. Sarri, in banca dati "il fiscovideo".

(10) Ord. in data 7 ottobre 1996 della Comm. trib. prov. di Milano, Sez. XXXIV - Pres. Camera, Rel. Minaudo, in banca dati "il fiscovideo".

(11) Ord. n. 6 del 19 agosto 1996 (emessa il 6 agosto 1996) della Comm. trib. prov. di Salerno, Sez. feriale, in banca dati "il fiscovideo".

(12) Vd. Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, Sez. II, ordinanza 12 novembre 1996, n. 783. Commentata su "Boll. trib." n. 23/1997, pag. 1815.

(13) M. Santorelli e A. Zicarelli, *Dopo la L. 24 ottobre 1996, n. 556 e la circolare del Ministero delle finanze 18 dicembre 1996, n. 291/E. La tutela cautelare nel nuovo processo tributario*, in "il fisco" n. 12/1997, pagg. 3161 e seguenti.

l'art. 47 come vasi comunicanti, più che come entità separatamente valutabili, nel senso quindi che in presenza di una domanda di pressoché indiscutibile fondatezza (e non è certo difficile trovare esempi nelle varie forme in cui il fenomeno "cartelle pazze" si è espresso) il *periculum in mora* diviene elemento da soppesare con maggior flessibilità (14).

Tali interpretazioni sono legittime e comprensibilissime alla luce di una elementare considerazione: se si fosse voluta limitare la possibilità di ottenere la sospensione dell'atto impugnato in modo così profondo da rendere l'istituto praticamente inutilizzabile, perché prevederlo? Ma qui emerge ancora il contrasto fra legislatore delegante e chi ha tradotto la delega ricevuta in testo normativo. È quest'ultimo, però, a cui occorre attenersi oggi, pur con le condivisibili perplessità sostanziali. Il dubbio che rimane, infatti, in ognuno dei casi in cui, come visto sopra, si deroga allo stretto senso letterale della norma, è: come si può conciliare una previsione letteralmente molto rigida, con interpretazioni "possibiliste"? Dubbio che ancor più risulta evidente qualora si consideri che si sta trattando un procedimento che si conclude con una ordinanza non impugnabile. In sostanza non può sul tema formarsi un supremo giudicato di legittimità, ma la decisione viene a dipendere solo dalla visione più o meno ampia del concetto di danno grave e irreparabile. Il che sembra francamente ingiustificabile, alla luce di elementari criteri di uniformità e di certezza del diritto. L'interpretazione letterale, per quanto rigida e negativa per il contribuente, sembra pertanto paradossalmente la più equa, almeno sul piano dell'uguaglianza.

La richiesta di autotutela in Direzione regionale delle Entrate

Passando dal piano giurisdizionale a quello amministrativo, ecco un altro bell'esempio della suaccennata rigidità lessicale che, come nel caso appena esaminato, produce la inattuabilità del disposto normativo.

Anche lo strumento che più di ogni altro potrebbe evitare inutili controversie, l'autotutela appunto, subisce forti limitazioni in fase di funzionamento. Una volta fatte presenti le ragioni di doglianza da parte del contribuente con apposita istanza, infatti, non sempre l'ufficio responsabile è in grado di adottare tempestivamente i provvedimenti necessari. Semplicemente assai sovente succede che la richiesta di revoca o annullamento dell'atto rimanga senza risposta o la replica arrivi in tempi non compatibili con l'intento di evitare la lite, specifico dell'istituto. Si tratta, beninteso, di problemi operativi non di poco conto per l'Amministrazione. La L.

7 agosto 1990, n. 241 impone infatti al responsabile del procedimento un termine massimo per adottare i provvedimenti richiesti o comunque un provvedimento espresso (una risposta, quindi): tale termine, se non diversamente specificato dall'Amministrazione, è riconducibile a quello generale di trenta giorni (15). Ma il gravoso lavoro degli uffici periferici, specie in questi ultimi anni con la progressiva compressione dei termini di accertamento e con l'intensificarsi dei controlli, mal si concilia con la predetta brevità dei termini.

D'altro canto esistono spesso procedimenti per loro natura complessi (si pensi, per esempio, alla materia doganale) che necessitano comunque di tempi consistenti per l'integrazione dell'istruttoria.

Il risultato di tale mancata o tardiva risposta è comunque quello di precludere al contribuente la definizione preventiva dell'accertamento, con la necessità di percorrere la via del giudizio affrontando i relativi oneri, tempi e riscossione frazionata. L'interesse, come detto, sarebbe da ambo le parti quello di evitare il giudizio, ma è indubitabile che la posizione debole nel rapporto sia di colui che deve adempiere ad un'obbligazione basata su un illegittimo o infondato presupposto.

Anche qui ci sarebbe un rimedio, ovvero la possibilità di precedere gerarchicamente chiedendo alla competente Direzione regionale di pronunciarsi sul punto, in luogo dell'ufficio. Ma nasce un problema. L'art. 2-*quater* del D.L. n. 564 del 30 settembre 1994 (16) prevede che, con apposito decreto, il Ministero fissi quali debbano essere gli organi depositari del potere di autotutela. Il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, che regola il punto, recita testualmente all'art. 1: "Il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende".

(15) L. 7 agosto 1990, n. 241.

Art. 2

1. Ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad una istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, la pubblica amministrazione ha il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso.

2. Le pubbliche amministrazioni determinano per ciascun tipo di procedimento, in quanto non sia già direttamente disposto per legge o per regolamento, il termine entro cui esso deve concludersi. Tale termine decorre dall'inizio di ufficio del procedimento od dal ricevimento della domanda se il procedimento è ad iniziativa di parte.

3. Qualora le pubbliche amministrazioni non provvedano ai sensi del comma 2, il termine è di trenta giorni.

4. Le determinazioni adottate ai sensi del comma 2 sono rese pubbliche secondo quanto previsto dai singoli ordinamenti.

(16) Convertito nella L. 30 novembre 1994, n. 656.

(14) Cfr. C. Consolo, *Dal contenzioso al processo tributario*, Giuffrè, 1992, pagg. 715/718.

Ecco il punto: l'inoltro di una richiesta ad altro organo della scala gerarchica, esperibile in generale in ambito amministrativo, diviene condizionato per l'autotutela tributaria. La Direzione regionale può intervenire in via sostitutiva solo in caso di grave inerzia. Ed eccoci nuovamente alla lettera di una disposizione normativa. Quando si configura l'inerzia? L'etimologia della parola porta inequivocabilmente a identificare l'inerzia come una non-azione. Quindi se l'ufficio non risponde vi è inerzia. Ma come poter giudicare "grave" tale mancata risposta? Letteralmente, ancora: quando essa comporta serie conseguenze o pesanti responsabilità. La norma tuttavia non lascia spazio a tali valutazioni di merito, riferendo la gravità e non alle conseguenze dell'inerzia stessa. La conclusione sembra non essere una sola: si ha grave inerzia quando il protrarsi della inattività si estende per un consistente periodo; così lungo da causare, appunto, una pesante responsabilità in chi è competente a concludere il procedimento.

Ovviamente una connotazione tanto negativa dei tempi di attesa lascia intendere che il mancato esame della richiesta si protragga notevolmente. L'unico chiarimento ufficiale che risulta da parte dell'amministrazione è la circolare n. 11 del 6 aprile 2000 della Direzione regionale delle Entrate per la Lombardia (in "il fisco" n. 35/2000, pag. 10184) (17). In essa, accanto a una tanto suggestiva quanto poco condivisibile tesi in base alla quale l'autotutela non sarebbe configurabile come atto amministrativo (e quindi ad essa non si applicherebbe il menzionato termine generale previsto dall'art. 2 della L. n. 241/1990), vi è finalmente l'indicazione agli uffici di un termine oltre il quale sarebbe configurabile l'intervento della Direzione regionale: centoventi giorni dalla richiesta. Ma anche in questo caso la soluzione adottata non è priva di qualche elemento bizzarro: tale termine di per sé non configura la grave inerzia, ma occorrono altre condizioni (18) non di frequente accadimento. In pratica secondo questa interpretazio-

(17) Si veda in proposito A. Iorio, *La Direzione regionale delle Entrate per la Lombardia contro l'inerzia degli uffici. Autotutela, in 120 giorni il "termine ragionevole". Chiariti i limiti della responsabilità dei funzionari*, in "Il Sole-24 Ore" del 15 aprile 2000.

(18) "Il comportamento inerte si configura 'grave' quando il riesame venga espressamente negato senza alcuna ragione. Oltre a tale ipotesi, che si auspica del tutto teorica, l'inerzia può qualificarsi come "grave" quando concorrono almeno due delle seguenti situazioni:

- il lasso di tempo intercorso tra la presentazione dell'istanza e la denunciata grave inerzia sia irragionevolmente lungo (nel senso sopra precisato);
- l'ammontare delle imposte, interessi e sanzioni superi il miliardo;
- vi sia stato un errore sulla persona e/o un errore sul presupposto e/o una duplicazione d'imposta (e cioè quando l'atto risulti affetto da quei vizi rilevanti e sostanziali indicati in via esemplificativa nell'art. 2, comma 1, del D.M. n. 37/1997". Vd. circolare n. 11/2000 citata.

ne l'intervento della Direzione regionale delle Entrate appare improbabile, divenendo, termine a parte, troppo numerosi ed inverosimili i presupposti necessari (19).

A ben vedere poi, se anche l'unico elemento da valutare ai fini della "gravità" fosse il tempo, centoventi giorni sarebbero un valore forse tecnicamente corretto, ma del tutto inidoneo ad evitare il giudizio, andando ben oltre i termini di impugnativa.

La conclusione sul punto è semplice: ancora una volta la formulazione letterale rigida delle condizioni di accesso ad uno strumento di tutela (nel caso di specie la possibilità della Direzione regionale delle Entrate di surrogare l'ufficio competente nell'annullamento o nella revoca di un atto impositivo illegittimo o infondato) rende inutilizzabile la norma e dunque inoperante la tutela medesima.

Riflessioni conclusive

Molti istituti per poche garanzie. Questa è la sensazione che si ricava nelle fasi successive al ricevimento di un accertamento o di un'iscrizione a ruolo, di fronte alle diverse opportunità strategiche che la legge (apparentemente) concede. E c'è di più. Il contribuente, nell'ambito delle sue possibilità operative, è portato a dover imputare all'ufficio di essere inattivo di fronte ad una richiesta in via amministrativa cercando di dimostrare la gravità della riscontrata inerzia, a far palese che sta ricevendo un danno grave, a documentarne addirittura l'irreparabilità. Il ricorso, quasi inevitabile a meno di un sollecito - ma poco "sollecitabile" - intervento, comporterà poi la richiesta di reintegro delle spese, la domanda di condanna (per eventuali atti esecutivi successivi), e così via. Cioè molte vicende che con i tempi necessari, sia per gli opportuni chiarimenti che per procedere alla riscossione di importi definiti in contraddittorio, potrebbero forse risolversi, vengono di fatto avviate sui binari di questo conflittualismo che sa più di gioco delle parti che di reale necessità. Ciò anche ad onta degli esistenti strumenti cosiddetti "deflattivi" (vd. accertamento con adesione e conciliazione giudiziale) utili, almeno sul piano pratico, sotto il profilo del *quantum*, ma inappropriati quando si vuol domandare loro di risolvere questioni di diritto.

Chiamare in causa il legislatore pare dunque necessario. Con riferimento al procedimento cau-

(19) Ciò si evince chiaramente anche dalla circolare stessa: "In altri termini, l'intervento in via sostitutiva della Direzione regionale delle Entrate, implicando una traslazione della competenza da un organo all'altro, non può che riguardare casi assolutamente patologici, come tali passibili di eventuali sanzioni, quanto meno disciplinari, a carico del responsabile dell'ufficio competente rimasto 'gravemente' inerte". Vd. circolare n. 11/2000 citata.

telare si potrebbe, ad esempio, suggerire sommessamente di ripensare all'utilità della doppia condizione. Con l'abbreviarsi dei tempi dei giudizi che si sta registrando, non sarebbe forse sufficiente il solo *fumus*? Perché lasciare questa tutela solo a chi verrebbe gravemente (e irreparabilmente) danneggiato? D'altro canto è ben noto che l'Amministrazione per anni ha chiesto tempi lunghi per accertare (si veda la ben nota vicenda dell'art. 36-bis): perché tutte queste cautele e questa ristrettezza di termini solo in fase di riscossione, tanto più di importi in contestazione?

Quanto poi all'autotutela, si potrebbe prevedere che l'inoltro della domanda sospenda automaticamente l'esecuzione ed i termini per impugnare. Nel caso in cui l'ufficio risponda rapidamente non si altererebbero gli attuali tempi, altrimenti si otterrebbe, perlomeno, che le conseguenze del prolungarsi delle ulteriori indagini non ricadano sul contribuente.

Piccoli e opinabili accorgimenti, forse. Ma, aldilà di qualsiasi considerazione sulle norme esistenti, su come sono nate e sulle loro disposizioni attuative, l'aspetto operativo da sottolineare è forse più istintivo che razionale. È la sensazione di

disporre di facoltà troppo condizionate; l'impressione cioè che si sia, con riferimento almeno all'oggetto della presente indagine, creato un contesto di previsioni operative talmente rigide da rendere tali strumenti di fatto inutilizzabili. Da qui una sostanziale conclusione: che questa impostazione del rapporto si allontani da elementari canoni di giustizia. Certo, inserire impressioni e sensazioni in un contesto giuridico è in generale azzardato.

Riteniamo tuttavia che la riflessione sin qui sia stata condotta sul terreno strettamente normativo e, per quanto possibile, rigorosamente letterale, sviscerando i termini e soppesando i loro legami.

Quindi le impressioni personali sono state tagliate fuori. Ma, almeno in chiusura un riferimento del genere sia consentito. Del resto, il premio Nobel Alexis Carrel, affermava che "Poca osservazione e molto ragionamento conducono all'errore. Molta osservazione e poco ragionamento conducono alla verità". Una riflessione in tal senso riteniamo non guasti.

il fisco

**perché è conveniente abbonarsi
alla rivista**

il fisco

- con il numero 48/2001 le pagine pubblicate sono state 15.492 + 1.880 pagine di "Rassegna Tributaria"!

Per noi non è un record ... per noi è normale dare tante pagine ai nostri lettori ad un basso canone di abbonamento!

la rivista "il fisco" non teme ... confronti!